

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO CONTRATANTE DE SERVIÇOS PELA ANTECIPAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO PRESTADOR

Julio Cesar Vieira Gomes

Universidade do Estado do Rio de Janeiro

RESUMO: O contratante de serviços nas modalidades cessão de mão de obra e empreitada tem a responsabilidade tributária pela antecipação da contribuição previdenciária sobre a folha de salários do contratado. Este artigo se propõe a demonstrar que, ao longo dos primeiros 15 anos de vigência da Lei nº 9.711/1998, evidenciam-se impropriedades e excessos na aplicação da sistemática, causando elevados ônus financeiros, sobretudo para as pequenas empresas.

PALAVRAS-CHAVE: Antecipação da contribuição previdenciária. Restituição. Receita bruta. Folha de pagamento.

Introdução

Após mais de 15 anos de vigência da Lei nº 9.711/1998, os prestadores de serviços nas modalidades cessão de mão de obra e empreitada se submetem à retenção na fonte, a título de antecipação da contribuição previdenciária sobre a folha de salários, de valores correspondentes a 11% do faturamento pelo serviço prestado.

Essa sistemática foi levada ao exame do Superior Tribunal de Justiça e, posteriormente, do Supremo Tribunal Federal pelo Recurso Especial nº 614.283/SP e pelo Recurso Extraordinário nº 603.191/SP, respectivamente.

Os fundamentos e as decisões em muito se assemelham: trata-se de espécie de substituição tributária com a finalidade de praticidade tributária e que a sistemática não violaria os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Não haveria excessos, e eventuais recolhimentos a maior seriam imediatamente compensados ou restituídos. Portanto, a sistemática criada pelo artigo 31 da Lei nº 8.212/91 estaria em consonância com o artigo 150, § 7º, da Constituição Federal.

Este artigo propõe-se a examinar se as premissas adotadas em tese pelo STF e pelo STJ se confirmaram ao longo dos anos após os julgamentos das referidas ações ou, ao contrário, o tempo veio a demonstrar que, de fato, a sistemática violaria os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, causando ônus excessivos aos contribuintes. Justifica-se a análise temporal pelo fato de que, no exame em tese da norma jurídica, ainda não é possível ao juiz compreender plenamente todos os efeitos jurídicos advindos com a sua aplicação em concreto. As premissas adotadas compõem o caminho escolhido pelo juiz como o mais seguro no exame de validade da norma. Todavia, somente o tempo poderá confirmá-las ou não.

Entende-se, assim, que as decisões proferidas à época pelos tribunais mostravam-se coerentes e razoáveis. Acontece que a experiência veio a demonstrar que as especulações e prognósticos pelos tributaristas se confirmaram. Para muitos prestadores de serviços, em razão da atividade econômica ou estrutura organizacional, as antecipações superaram,

em valores excessivos e em todos os meses do ano, as contribuições previdenciárias que irão incidir sobre as folhas de salários. Há excessos, ineficácia e morosidade injustificada para as restituições de valores retidos a maior.

Uma das causas reside no próprio critério adotado pela sistemática de antecipação do tributo. Independentemente da natureza e espécie do serviço, considera-se, indiscriminadamente, que a mão de obra sempre representa 40% do valor faturado pelo serviço prestado. Não se contemplou a relação entre o custo da mão de obra e o faturamento de acordo com a atividade econômica do prestador de serviço e outras características pessoais.

Essa padronização, a pretexto de praticidade tributária, mostra-se excessiva e arbitrária, sobretudo se considerarmos que, atualmente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRF) dispõe, em seus bancos de dados, das informações sobre a atividade econômica de cada contribuinte, a receita bruta mensal e custos com mão de obra. Trata-se, respectivamente, dos cadastros referentes aos seguintes institutos: Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, respectivamente (GFIP).

Para que se atenda ao princípio da capacidade contributiva e da pessoalidade, conforme o artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, sempre quando possível a tributação deve ser sensível às características pessoais do contribuinte. É inegável que a praticidade não tem primazia sobre a justiça e a equidade (CARVALHO; MURGEL, 1999, p. 46). No caso em exame, é perfeitamente possível harmonizar a necessária praticidade tributária com os preceitos constitucionais, o que não foi observado pelas normas reguladoras.

Nos últimos anos, foram adotadas novas tecnologias na produção de bens e serviços, e as empresas procuraram se organizar através de estruturas menos convencionais. Como exemplo, a Lei nº 12.441/2011 criou a empresa individual, quando o próprio empresário presta o serviço. Nesse caso, a possibilidade de remuneração exclusivamente pela antecipação do lucro, mês a mês, faz com que o custo de mão de obra com salários seja muito inferior aos 40% considerados na retenção pelo contratante.

Diferentemente de outros casos de substituição tributária - exemplos: imposto de renda retido na fonte e antecipação do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) pelo fabricante -, quando a antecipação do tributo e o fato gerador da obrigação principal adotam bases econômicas semelhantes, o fato gerador antecipado é aferido a partir da receita auferida com o serviço prestado para se chegar à despesa com os salários dos empregados. Ou seja, a partir de uma receita calcula-se uma despesa. Há assim dois fatos econômicos distintos e dissociados, cuja transposição de um para outro pode trazer insegurança e inconsistências.

Para a proposta deste artigo, foram pesquisadas a jurisprudência e a doutrina. Desde o início da sistemática de antecipação da contribuição previdenciária, tributaristas já apontavam os riscos e os ajustes necessários para que se observasse, entre outros princípios, a capacidade contributiva. A jurisprudência também se mostra importante, pois a matéria, após várias discussões em nossos tribunais, chegou à apreciação do Supremo Tribunal Federal.

Por fim, adverte-se para o corte metodológico aqui realizado. Esse trabalho abrange apenas as questões relacionadas com seu escopo: a demonstração de que, para muitos contribuintes prestadores de serviços, a norma no artigo 31 da Lei nº 8.212/91 contraria o artigo 150, § 7º, *in fine*, da Constituição Federal. Parte-se da premissa adotada pelo STF de que a natureza jurídica da antecipação é de substituição tributária.

1 A sistemática de antecipação da contribuição previdenciária quando do faturamento pelo serviço prestado mediante cessão de mão de obra e empreitada

A sistemática em questão pode ser assim sintetizada: o prestador de serviços por cessão de mão de obra ou empreitada destaca na nota fiscal 11% do valor bruto; e o contratante, quando da quitação, retém essa importância para repasse à SRF. A antecipação de 11% é apurada pelo arbitramento da mão de obra em 40% do valor do serviço ($40\% [\text{valor do serviço}] * (20\% [\text{patronal}] + 8\% [\text{segurados}] + 2\% [\text{SAT}]) = 12\%$). Entendeu-se que, reduzindo a antecipação de 12% para 11%, se evitariam excessos de retenções e, conseqüentemente, de restituições (IBRAHIM, 2000, p. 40-41).

Essa retenção, entretanto, é apenas uma antecipação do fato gerador da contribuição previdenciária que ocorrerá quando do pagamento de salários aos segurados empregados da prestadora de serviços, conforme está previsto na Lei nº 8.212/1991:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subseqüente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no §5º do art. 33 desta Lei. (BRASIL, 1991)

Como se vê, há dois fatos jurídicos distintos: o primeiro é a receita bruta e compõe a base de cálculo da antecipação do tributo; e o segundo é o pagamento de salários aos empregados, o que compõe a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Para Hugo de Brito Machado (1999, p. 116), essa dissonância entre duas bases econômicas denuncia, na prática, uma criação disfarçada de outro tributo, incidente sobre a receita bruta. Também nesse sentido, Roberto Mosquera e Maria Isabel Peluso (1999, p. 110), além de Eduardo Bottallo e Benedicto Porto Neto (1999, p. 17).

O problema é que essa transposição de uma receita para a despesa com pessoal é realizada sem considerar a natureza e espécie do serviço realizado. Como se sabe, os custos com mão de obra variam de acordo com as características dos serviços. Tanto é verdade que em alguns casos esses custos representam mais de 50% do valor do serviço, como também que, em muitos casos, não chegam a 30%. Falta, portanto, um critério racional para se assumir uma padronização em 40% do serviço (BOTTALLO; PORTO NETO, 1999, p. 17).

O problema da sistemática de retenção por antecipação da contribuição previdenciária foi, a pretexto de conferir praticidade administrativa, ter ignorado esse fato (DIAS, 1999, p. 26-27). Não haveria qualquer prejuízo se os critérios de aferição contemplassem elementos mais próximos à realidade.

Caso a SRF se utilizasse das informações prestadas pelos contribuintes com a mesma presteza que faz a constituição de seus créditos tributários, conheceria melhor a relação entre mão de obra e receita bruta para cada atividade econômica do contribuinte.

Com isso, haveria uma maior aproximação entre a base econômica presumida e a real, diminuindo os prejuízos que a sistemática impõe, principalmente, às pequenas empresas, carentes que são de folga de caixa para aguardar a restituição de receitas indevidamente retidas pelos contratantes de seus serviços.

Aí sim haveria uma razoabilidade e proporcionalidade acompanhando a técnica de praticidade administrativa. A generalidade do critério adotado em se considerar que, em quaisquer casos, a mão de obra representa 40% do valor dos serviços denuncia excessos e ineficácia. Tudo muito distante das premissas adotadas pelo Supremo Tribunal Federal:

DIREITO TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO DE 11% ART. 31 DA LEI 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI 9.711/98. CONSTITUCIONALIDADE.

1. Na substituição tributária, sempre teremos duas normas: a) a norma tributária impositiva, que estabelece a relação contributiva entre o contribuinte e o fisco; b) a norma de substituição tributária, que estabelece a relação de colaboração entre outra pessoa e o fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte.
2. A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. *A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes.*
3. Não há qualquer impedimento a que o legislador se valha de presunções para viabilizar a substituição tributária, desde que não lhes atribua caráter absoluto.
4. A retenção e recolhimento de 11% sobre o valor da nota fiscal é feita por conta do montante devido, não descaracterizando a contribuição sobre a folha de salários na medida em que a antecipação é em seguida compensada pelo contribuinte com os valores por ele apurados como efetivamente devidos forte na base de cálculo real. *Ademais, resta assegurada a restituição de eventuais recolhimentos feitos a maior.*
5. Inexistência de extrapolção da base econômica do art. 195, I, a, da Constituição, e de violação ao princípio da capacidade contributiva e à vedação do confisco, estampados nos artigos 145, §1º, e 150, IV, da Constituição. Prejudicados os argumentos relativos à necessidade de lei complementar, esgrimidos com base no art. 195, § 4º, com a remissão que faz ao art. 154, I, da Constituição, porquanto não se trata de nova contribuição.
6. Recurso extraordinário a que se nega provimento.
7. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 603.191/SP*. Julgamento: 1º/8/2011. DJU de 5/9/2011. grifo nosso)

De fato, a sistemática tal como adotada viola o artigo 150, § 7º, *in fine*, da CF88: para muitas atividades econômicas, os valores retidos, mês a mês, superam as contribuições previdenciárias e, na prática, as restituições estão muito longe de serem imediatas e preferenciais (TROIANELLI, 1999, p. 105; BOTTALLO; PORTO NETO, 1999, p. 18; MATTOS, 1999, p. 40). Veja-se o conteúdo do § 7º citado:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, *assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido*. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (BRASIL, 1988, grifo nosso)

De fato, não se assegura ao prestador de serviço qualquer garantia de restituição preferencial e imediata dos valores indevidamente retidos. Ao contrário, os requisitos para a recuperação desses valores são exagerados e arbitrários (BOTTALLO; PORTO NETO, 1999, p. 20). A Instrução Normativa RFB nº 971/2009 exige, por exemplo, que, uma vez comprovado o direito, a repartição promova uma compensação de ofício dos créditos do contribuinte com os supostos débitos considerados pela SRF. Para tal finalidade, consideram-se débitos, inclusive, os lançamentos tributários com exigibilidade suspensa:

DA COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO

Art. 49. A autoridade competente da RFB, antes de proceder à restituição e ao ressarcimento de tributo, deverá verificar a existência de débito em nome do sujeito passivo no âmbito da RFB e da PGFN.

.....
Art. 50. Na hipótese de restituição das contribuições de que tratam os incisos I e II do parágrafo único do art. 1º, arrecadadas em GPS, a compensação de ofício será realizada em 1º (primeiro) lugar com débitos dessas contribuições, observando-se a seguinte ordem:

I - débitos cuja exigibilidade não esteja suspensa, na ordem crescente dos prazos de prescrição;

II - parcelas vencidas e vincendas relativas ao acordo de parcelamento, nos termos do art. 54, ressalvado o parcelamento de que tratam os arts. 1º a 3º da Lei nº 11.941, de 2009. (BRASIL, 2009)

A partir dessa realidade, é imprescindível uma premente revisão de critérios para que as premissas adotadas na decisão do Supremo Tribunal Federal pela constitucionalidade em tese possam ser consideradas verdadeiras. Essa não é uma questão apenas de política pública.

Não se nega a competência de o Executivo Federal regular a sistemática de tributação, mas isso não afasta o controle judicial levando-se em consideração os efeitos jurídicos da medida escolhida.

Para a validade constitucional de uma antecipação de fato gerador presumido, como reconheceu o STF, é necessário que a sistemática reúna algumas características: coerência, inexistência de excessos, garantia de imediata restituição e eficácia.

2 A natureza jurídica da antecipação de contribuição previdenciária na prestação de serviços por cessão de mão de obra ou empreitada

Na sistemática de retenção sobre os serviços nas modalidades cessão de mão de obra e empreitada, ao contratante é atribuída a responsabilidade tributária de recolhimento dos 11% sobre o valor bruto do serviço, ainda que não tenha sido providenciado pelo prestador o destaque na nota fiscal.

A presunção de ter havido a retenção é absoluta, como observa Fábio Zambitte Ibrahim (2000, p. 102-103): “Na ausência de destaque da retenção na nota fiscal, fatura ou recibo, presume-se feita a retenção oportuna e regularmente. É presunção absoluta, não cabe prova em contrário”.

Portanto, a responsabilidade tributária do contratante de serviço nos casos em que não realiza a retenção é atribuída pela combinação dos artigos 31 e 33 da Lei nº 8.212/91 (abaixo citados) sem, contudo, admitir-se comprovação contábil de que nenhum valor teria sido retido:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei. (Texto alterado pela Lei nº 9.711/1998 e pela Lei nº 11.933/2009)

Art. 33 [...]

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei. (BRASIL, 1988)

A responsabilidade decorre da falta de recolhimento dos 11% retidos ou deixados de ser retidos, mesmo que o contratante comprove pela escrituração contábil e movimentação bancária que o pagamento ao prestador de serviço teria correspondido ao valor total da nota fiscal de serviço.

Especialmente por questão de praticidade administrativa (FERREIRA, 2008, p. 51; 60), a responsabilidade pelo pagamento do tributo não recai sobre o contribuinte, aquele que detém os signos de riqueza (RIBEIRO, 2010, p. 153), mas sobre uma terceira pessoa, nos termos dos artigos 121 e 128 do Código Tributário Nacional:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (BRASIL, 1966)

Prosseguindo com o exame da natureza jurídica da antecipação de contribuição previdenciária, verifica-se que a sujeição passiva indireta em geral comporta algumas espécies.

Para Rubens Gomes de Souza (1975, p. 92), a substituição distingue-se da transferência pelo fato de que a obrigação já nasce para o responsável antes mesmo da ocorrência do fato gerador.

Para Richard Edward Ferreira, o substituto fica obrigado ao pagamento do tributo, fazendo desaparecer a figura do contribuinte, o que constitui uma modalidade “pura” de sujeição passiva indireta:

Classificam-se como substituição aquelas hipóteses em que a obrigação do pagamento para o terceiro nasce mesmo antes de se manifestar para aquele que praticou a hipótese prevista na norma. Na sua forma, que permite-se denominar “pura”, desaparece a figura do contribuinte e apenas o substituto fica obrigado ao pagamento do tributo. (FERREIRA, 2008. p. 56)

Adota-se aqui que a antecipação de contribuição previdenciária apresenta as características da substituição tributária – sobretudo pela existência de norma expressa afastando a responsabilidade do contribuinte e também pela não ocorrência do fato gerador no momento do surgimento da obrigação para o sujeito passivo indireto. Também é assim que defende Fábio Fanuchi, para quem a própria lei substitui o sujeito passivo direto por outro indireto:

A substituição se verifica quando a obrigação tributária surge desde logo contra pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica direta com o ato, fato ou negócio tributado. A própria lei substitui o sujeito passivo direto por outro indireto. É o caso do imposto de renda na fonte sobre capitalização de reservas das sociedades. O beneficiário da capitalização é o acionista ou sócio e, no entanto, o ônus tributário recai sobre a sociedade porque o lei a escolheu como substituta do contribuinte. (FANUCCHI, 1977, p. 246)

A outra tese, que se opõe à substituição tributária, é a do retentor como agente auxiliar da administração. Para Renato Lopes Becho (2000, p. 123), a fonte retentora sempre será vista como auxiliar do sujeito ativo. Fábio Zambitte Ibrahim também nega que a retenção seja espécie de substituição tributária. O autor defende que é obrigação de fazer e, portanto, seria uma obrigação acessória:

Mutatis Mutandis, é possível comparar a obrigatoriedade da retenção dos 11% com o desconto do imposto de renda na fonte. Em ambas as situações, a fonte pagadora tem o dever legal de efetuar determinada retenção, diminuindo o valor pago. É um *facere*, isto é, uma prestação positiva imposta a determinada pessoa, no interesse da arrecadação de exações devidas.

Trata-se de obrigação de fazer, pois a empresa contratante não está vendo sua disponibilidade econômica ser reduzida por essa obrigação. A retenção é obrigação acessória, visa a garantia dos aportes previdenciários dentro de determinado ramo da atividade econômica; é a nova sistemática de arrecadação, e não nova contribuição. (IBRAHIM, 2000, p. 23)

A questão da antecipação da contribuição previdenciária chegou ao STJ. O acórdão da relatoria do ministro Luiz Fux (Recurso Especial nº 614.283/SP) contemplou o entendimento da tese pela substituição tributária, considerando o contratante dos serviços mediante cessão de mão de obra um substituto tributário do prestador de serviço.

A jurisprudência do STJ agasalhou a melhor tese. De fato, a obrigação pelo recolhimento da importância retida do prestador de serviço é exclusiva do contratante. Caso não promova a retenção, nada poderá ser cobrado do prestador pela antecipação não promovida. Para o contratante, a única repercussão é o pagamento da contribuição previdenciária sobre os salários de seus empregados como sempre o fez, sem compensações.

Para a conclusão que aqui se chegou quanto à natureza jurídica da retenção de contribuição previdenciária, é importante chamar atenção que a análise desenvolvida não deve considerar a outra relação jurídico-tributária que surgirá entre o prestador de serviço na condição de contribuinte e o sujeito ativo em torno do fato gerador “pagamento de salários ao segurados empregados”. A obrigação nesse caso é exclusiva do prestador de serviços, não comporta nenhuma repercussão sobre o contratante.

Em síntese, são duas relações jurídico-tributárias independentes entre si que se formam em momentos distintos, com hipóteses de incidência diferentes e responsabilidades exclusivas de cada um, contratante e prestador de serviços, perante o sujeito ativo.

Como já reiterado, é nisso que se distingue da retenção na fonte do imposto sobre a renda das pessoas físicas. Ainda que de forma diferida, constitui fato gerador cada receita recebida pelo contribuinte que sofrerá a retenção no exato momento do pagamento. A hipótese de incidência decorre do mesmo fato e expressa-se em uma única base; portanto, a apuração final do montante devido torna-se prática e simples, sem a complexidade que se apresenta a sistemática de retenção das contribuições previdenciárias, dependente de exame pormenorizado entre documentos de receitas e despesas do prestador de serviços. É o que passa-se a examinar.

3 A impropriedade dos critérios adotados para a antecipação da contribuição previdenciária

Apresentou-se que a adoção de bases econômicas distintas para a antecipação e para a incidência tributária têm acusado excessos e ineficiência da sistemática. Como os valores retidos superam, mês a mês, as contribuições incidentes quando da realização dos fatos geradores, ou seja, quando do pagamento da folha de salários, a Lei nº 8.212/91 faculta ao prestador de serviços que realize compensações com as contribuições previdenciárias vincendas ou requeira a restituição:

Art. 31. [...]

§ 1º O valor retido de que trata o *caput* deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998). (BRASIL, 1991)

De fato, em muitos serviços sujeitos à retenção, o custo da mão de obra é inferior aos 40% do valor bruto do serviço estimados pela Previdência Social. Como consequência, os saldos a compensar vão se acumulando, ou seja, haverá sempre um excesso que se somará a um novo excesso no mês seguinte. Essa situação é comparada a um empréstimo compulsório (CARVALHO; MURGEL, 1999, p. 52).

Assim, considerando a vedação de se realizar a compensação com outros tributos, só resta ao prestador de serviço a opção de requerer periódica e constantemente a restituição do montante acumulado de créditos decorrentes das retenções, conforme o Decreto nº 3.048/1999:

Art. 251. [...]

§ 1º A compensação, independentemente da data do recolhimento, não pode ser superior a trinta por cento do valor a ser recolhido em cada competência, devendo o saldo remanescente em favor do contribuinte ser compensado nas competências subsequentes, aplicando-se as normas previstas nos §§ 1º e 2º do art. 247.

§ 2º A compensação somente poderá ser efetuada com parcelas de contribuição da mesma espécie.

§ 3º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição. (BRASIL, 1999)

O Decreto nº 3.048/99 e a Instrução Normativa RFB nº 971/2009, ao regulamentarem o artigo 31 da Lei nº 8.212/91, estabeleceram um vasto rol com 24 serviços sujeitos à retenção quando prestados por cessão de mão de obra. No artigo 117 da referida instrução, foram incluídos tanto serviços menos especializados (limpeza, conservação, vigilância, portaria, recepção, etc.) como treinamento, ensino, saúde, promoção de eventos, entre outros.

Embora os custos de mão de obra para as contratadas sejam drasticamente diferentes, ainda assim foram todos arbitrados em 40% do valor bruto da nota fiscal de serviços. Isso significa que, nos 60% restantes, estariam todas as despesas operacionais e administrativas, os impostos e demais tributos incidentes na operação, todos os custos e as margens de lucro das empresas.

Além do mais, considerando a possibilidade de transferência de qualquer custo ao preço, até mesmo a própria contribuição previdenciária - que representa para a empresa no mínimo 21% da mão de obra - poderia ter sido repassada na nota fiscal.

Esse fato já havia sido advertido por Roberto Quiroga Mosquera e Maria Isabel Peluso logo após a criação dessa sistemática pela Lei nº 9.711/98, que vigorou a partir de fevereiro de 1999. Segundo os autores, à primeira vista parecia que o legislador havia se inspirado no sistema de retenção na fonte do imposto sobre a renda, mas com o equívoco de que essa antecipação, com o percentual de 11%, supera em muito o tributo devido:

Ou seja, ao INSS estarão sendo adiantadas quantias bem mais expressivas do que aquelas que ele receberia com o pagamento do percentual de 20% previsto no artigo 22 da Lei nº 8.212/91, e o prestador dos serviços quase nunca poderá esgotar o valor pago adiantado, com a contribuição patronal por ele devida, sendo obrigado a pleitear a restituição dos valores remanescentes ao INSS. (MOSQUERA; PELUSO, 1999, p. 90)

Comparando com outras sistemáticas de antecipação do fato gerador presumido, o problema é que a causa desse excesso de retenções tem origem nos próprios critérios adotados, e não por fatos que ocorram ao longo do período de apuração do tributo.

O imposto de renda da pessoa física retido na fonte, por exemplo, será restituído em razão de realidades individuais de cada contribuinte e, portanto, é aceitável não considerá-las por ocasião da retenção: despesas médicas, despesas com educação e outras deduções.

Melhor dizendo, não se pode exigir da fonte pagadora que conheça todos os aspectos da personalidade do imposto de renda da pessoa física quando cumpre sua obrigação de retenção antecipada do tributo. Nesse exemplo, não é de seu conhecimento as despesas dedutíveis do contribuinte.

Já na retenção de contribuições previdenciárias, os excessos de retenções poderiam ser evitados sem quaisquer prejuízos para a praticidade administrativa. A SRF dispõe em seus bancos de dados informações sobre a receita bruta das empresas e sobre os salários dos empregados por contratante de serviços.

Para cada contratante, os prestadores de serviços devem informar em GFIP os salários pagos aos empregados que participaram do serviço prestado, conforme o Decreto nº 3.048/99:

Art. 219. [...]

§ 5º O contratado deverá elaborar folha de pagamento e Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social distintas para cada estabelecimento ou obra de construção civil da empresa contratante do serviço. (BRASIL, 2009)

Também tendo a sua disposição as informações sobre a receita bruta dos prestadores de serviços através da DIPJ e sobre a atividade econômica cadastrada na CNAE, bastaria à SRF estabelecer a relação entre o custo de mão de obra e a receita bruta para cada atividade econômica.

De fato, a retenção é prática necessária no contexto das terceirizações de serviços, mas requer aperfeiçoamentos; sobretudo para que a retenção se alinhe aos princípios da personalidade e da capacidade contributiva (FERREIRA, 2008, p. 91), de forma que os valores dessas antecipações de tributos sejam diferenciados por cada atividade.

Outra opção seria manter uma alíquota única, como já é feito hoje (FERREIRA, 2008, p. 91-97), mas que ela corresponda apenas à contribuição patronal, 20% da remuneração, o que equivaleria a uma alíquota de 8% sobre o valor dos serviços (nesse caso, a fórmula seria $20\% * 40\% = 8\%$).

Com essa redução de 11% para 8%, também se observará uma redução significativa dos excessos de retenção e, conseqüentemente, da necessidade de requerimentos, mês a mês, de restituições, livrando-se o contribuinte e a própria administração tributária dos custos burocráticos que o sistema atual lhes impõe (CARVALHO; MURGEL, 1999, p. 48-49).

De fato, a sistemática vigente, em contrapartida ao inegável ganho de praticidade na arrecadação, implica ônus desnecessário a vários contribuintes e à própria administração tributária, que se vê obrigada ao agigantamento de sua máquina para atender aos inúmeros pedidos de compensações e restituições.

4 O problema da restituição quando a contribuição previdenciária é reiteradamente inferior aos valores retidos na antecipação do fato gerador presumido

Para a retenção, a fórmula é simples: a emissão de nota fiscal de serviço ou fatura; enquanto para a recuperação dos créditos o prestador de serviço deverá demonstrar que as contribuições previdenciárias sobre a folha de salários são inferiores aos valores retidos e deverá justificar por que isso aconteceu, sob pena de submeter-se a uma fiscalização para apurar alguma irregularidade.

Os pedidos frequentes de restituição pelo prestador de serviço deflagram procedimento fiscal na empresa. Inúmeros mandados de procedimento fiscal são emitidos como consequência da análise dos processos de restituição, o que muitas vezes tem inibido especialmente as empresas pequenas a buscar a recuperação de seus créditos.

Assinala-se aqui que a jurisprudência do STJ também adotou como premissa que, na sistemática vigente, haveria um simples cálculo aritmético - característica essa, de fato, presente em outras formas de praticidade da tributação pela antecipação de tributos, mas não na antecipação de contribuição previdenciária:

[...] Entretanto, parece-me que a norma consagra o princípio da “praticidade da tributação” (Sacha Calmon, Curso de Direito Tributário, p. 615, Forense, Rio de Janeiro, 1999), cobrando de um substituto por fato gerador de terceiro ainda não praticado, como já acontecia, aliás, com o imposto de transmissão de bens imóveis. Estas alterações, como bem lembrou o relator, permitem afastar a possível sonegação. Note-se, entretanto, que o ressarcimento é imediato caso não se realize o fato gerador, inexistindo enriquecimento ilícito para o Fisco.

[...] a prestadora dos serviços, isto é, a empresa contratada, que sofreu a retenção, procede, no mês de competência, a uma simples operação aritmética: de posse do valor devido a título de contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento, diminuirá deste valor o que foi retido pela tomadora de serviços; se o valor devido a título de contribuição previdenciária for menor, recolhe, ao GRPS, o montante devedor respectivo, se o valor retido for maior do que o devido, no mês de competência, requererá a restituição do seu saldo credor. (BRASIL, STJ, *Recurso Especial nº 614.283/SP*, julgamento: 11/5/2004, DJE: 31/5/2004)

De fato, a sistemática de retenção de contribuição previdenciária é muito diferente de outros casos de antecipação de tributos. As observações que fizemos para o imposto de renda da pessoa física também são válidas para a substituição tributária sistemática do ICMS. O industrial, o comerciante atacadista ou o produtor podem ser responsáveis pelo ICMS a ser devido pelo comerciante varejista (DIAS, 1999, p. 32-36).

Nesse caso sim, a fórmula para a restituição é simples, pois o valor do crédito apura-se somente com a aplicação de uma mesma alíquota sobre a diferença entre as bases efetiva e estimada, que decorrem do mesmo fato: a saída de determinada mercadoria dos estabelecimentos.

Até que se chegue à simples operação de subtração, o prestador de serviços deverá instruir o processo de restituição com a demonstração inequívoca do montante de remunerações pagas aos empregados cedidos ao contratante através de seus registros

contábeis e da contribuição previdenciária efetiva, calculada a partir da aplicação de cada alíquota correspondente às faixas salariais e aos graus de risco a que se submetem na prestação laboral.

Somente após, a contribuição apurada é comparada com os valores totais retidos. O requerimento de restituição, criado pela Instrução Normativa RFB nº 900/2008, art. 19, é constituído por nada menos que 10 documentos.

A jurisprudência do STJ consolidou-se com a adoção de uma premissa equivocada: a retenção de 11% do valor dos serviços corresponderia apenas à contribuição patronal, mas, na verdade, também são antecipados na sistemática o seguro de acidente de trabalho e a contribuição descontada dos segurados empregados. Com isso, a retenção não representa 20% da folha de salários, mas, na verdade, 30%.

As premissas equivocadas adotadas pelo STJ de que os cálculos seriam uma simples operação aritmética, e daí a facilidade para a apuração e a imediata restituição, foram realmente decisivas para a jurisprudência.

A antecipação de um tributo é exceção, e não regra. A obrigação tributária surge quando da ocorrência do fato gerador; e o crédito se aperfeiçoa com o lançamento quando se verifica a ocorrência de um fato gerador, se determina a matéria tributável e se calcula o tributo devido, conforme o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Como já ensinava Amílcar de Araújo Falcão (1971, p. 115), somente com o fato gerador é que nasce a obrigação tributária: “Com isso se confirma a nossa proposição de que a obrigação tributária surge quando da ocorrência do respectivo fato gerador, não quando ou em consequência do lançamento”.

Quando a Emenda Constitucional nº 3/93 permitiu a inversão da ordem natural para a constituição do crédito tributário, preocupou-se com as consequências da possibilidade de se cobrar tributo antes da ocorrência do fato gerador. Pela regra no § 7º do artigo 150 da CF88, na sistemática que vier a ser adotada não se admite dificuldade para a imediata restituição das quantias pagas antecipadamente.

Por essa razão é que se vê nas decisões do STJ uma preocupação com os métodos de cálculo do tributo antecipado. É necessário que esse valor estimado seja consideravelmente inferior ao que efetivamente será devido para que somente eventualmente as antecipações superem o tributo e, também, é inválido o emprego de qualquer método que frustre a imediata restituição.

Nos exatos termos da Constituição, a condição para a cobrança antecipada de tributo é que a sistemática que vier a ser adotada permita que eventuais excessos sejam restituídos imediata e preferencialmente. Portanto, ao menos em tese, a interpretação do § 7º do artigo 150 da CF88 não merece reparos. É a que melhor atende ao princípio da capacidade contributiva, pois, à época da antecipação, como ainda não ocorreu o fato gerador, não há como se verificar a capacidade contributiva do contribuinte (DIAS, 1999. p. 37-42).

Entendeu o STJ (Recurso Especial nº 614.283/SP) que a praticidade tributária obtida com a cobrança antecipada do tributo deve observar, em sua sistemática, critérios de reparação imediata ao contribuinte daquilo que vier a lhe trazer custos superiores aos

suportados pela sua capacidade contributiva; do contrário, denunciaria enriquecimento ilícito para o fisco: “Note-se, entretanto, que o ressarcimento é imediato caso não se realize o fato gerador, inexistindo enriquecimento ilícito para o Fisco”.

Na mesma esteira, o STF reconheceu que a constitucionalidade da sistemática de substituição tributária “para frente” está condicionada à observância do princípio da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

2. A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes. [...] (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 603.191/SP, relatora: ministra Ellen Gracie, julgamento: 1º/8/2011, DJU de 5/9/2011)

Contudo, a experiência demonstrou que a sistemática da Lei nº 9.711/98, tal como concebida, mostrou-se não atender às premissas de validade adotadas pelo STF e pelo STJ.

A adoção da receita bruta auferida na operação como hipótese de incidência e base de cálculo para a antecipação do tributo acabou demonstrando-se incompatível com a parte final do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal. Como o fato gerador real da contribuição previdenciária é a folha de salários da prestadora de serviços, é inevitável que ocorram constantes distorções, cujas soluções mostram-se duvidosas.

O excesso de retenções sobre o valor do tributo apurado acabou sendo a regra e não a exceção; e, quando requerida a restituição, o tempo de espera é longo, muito diferente do que preceitua a norma constitucional.

Em pesquisa à tramitação no âmbito da SRF dos processos de restituição na cidade do Rio de Janeiro, período de 1º/7 a 31/12/2013, foram obtidos os dados informados na tabela a seguir. A segunda coluna da tabela exhibe o tempo médio de cada processo por fase de tramitação e a terceira coluna é um inventário, por fase, realizado no último dia de 2013. Para se conhecer o tempo total, devem ser somados os tempos médios de todas as fases em que tramitaram.

Constatou-se que 1.825 processos aguardavam 99 dias para julgamento pelo deferimento ou indeferimento dos pedidos (“Executar julgamento/despacho”). Antes dessa fase final, esses mesmos processos ficaram aguardando tempo expressivo de tramitação por outras fases. Por exemplo: 68 dias para instrução do processo, 59 dias aguardando outros pronunciamentos e 42 dias para realização de informações fiscais nos casos de diligência. Portanto, de acordo com a terceira coluna, 6.175 processos continuaram tramitando no ano de 2014:

Tabela 1: Levantamento de processos de restituição em andamento na cidade do Rio de Janeiro (referência: 31/12/2013)

Atividade	Média (dias/processo)	Quantidade de processos
	Nos últimos 180 dias	Nos últimos 180 dias
Aguardar ato normativo/sistema	61	159
Aguardar pronunciamento	59	100
Apreciar e assinar documento	1	725
Executar compensação/restituição	6	319
Executar julgamento/despacho	99	1.825
Formalizar processo/dossiê	4	165
Preparar e instruir processo	68	178
Preparar para envio ao Arquivo	22	345
Realizar ciência	15	280
Realizar informação fiscal	42	3
Receber processo - triagem	10	1.369
Receber retorno de processo	24	6
Sanear processo	33	690
Verificar procedimentos	25	11

Fonte: Sistema de Processo Eletrônico da Secretaria da Receita Federal do Brasil (2014)

Vê-se que somente aparentemente a sistemática de antecipação da contribuição previdenciária promove ganhos em praticidade tributária, sem prejuízos para o contribuinte. Supostamente, não haveria custos para o contratante, e o contratado imediatamente recuperaria eventuais excessos através de compensações e restituições, com tratamento preferencial.

O STJ imaginou que assim seria; entretanto, o tempo veio a demonstrar que não. A sistemática denunciou-se inapta para a imediata e preferencial restituição dos excessos de retenções. Portanto, a invalidade somente veio a ser constatada na aplicação da regra, na sua observação durante certo período. A tabela acima é uma amostra dessa realidade.

Está-se diante de um fenômeno jurídico cuja invalidade da norma somente pode ser revelada empiricamente. No exame em abstrato, de fato, seria prematura a declaração de inconstitucionalidade do artigo 31 da Lei nº 8.212/91.

Uma norma pode ser constitucional em tese, mas em concreto mostrar-se inconstitucional. Luís Roberto Barroso (2011, p. 352) identificara essa possibilidade a partir da decisão do STF na Ação Direta de Inconstitucionalidade - Medida Cautelar nº 223/DF (julgamento: 5/4/1990, publicação no DJU: 29/6/1990): "O raciocínio subjacente é o de que uma norma pode ser constitucional em tese e inconstitucional em concreto, à vista das circunstâncias de fato sobre as quais deverá incidir".

A tese se aplica ao caso. Para as empresas que, em razão das características de suas atividades, tenham que se submeter a retenções excessivas e constantes, a norma do artigo 31 da Lei nº 8.212/91 é incompatível com a parte final do § 7º do artigo 150 da CF88.

Esses fatos ensejariam a revisão da jurisprudência para que se adote uma interpretação conforme a Constituição, afastando-se a regra do artigo 31 da Lei nº 8.212/91 para as empresas que, em razão de sua atividade econômica e outras características, demonstrassem a incompatibilidade da adoção da sistemática em questão com a parte final do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal.

Para essas empresas, melhor se harmonizaria à norma constitucional e à praticidade tributária uma sistemática que se conformasse com uma antecipação de tributo em valores inferiores e não superiores ao que será apurado. Como entendera o STJ, o percentual deveria corresponder à contribuição patronal de 20% da folha de salários, o que resultaria em uma alíquota em 8% do valor dos serviços, e não 11%.

Há ainda outro problema. Como nem todos os serviços estão sujeitos à retenção, existem dúvidas quanto ao entendimento se o serviço em concreto estaria sendo prestado com cessão de mão de obra ou não. Para que se submeta à retenção, o prestador deverá realizar serviços contínuos mediante mão de obra posta à disposição do contratante em suas dependências ou nas de terceiros.

Quando o prestador de serviço, diante da dúvida, não destaca os 11% da retenção na nota fiscal de serviço, ainda assim poderá o contratante realizar a retenção. E a prática tem sido assim. Como a responsabilidade tributária é do contratante, caso a fiscalização venha posteriormente entender que houve cessão de mão de obra, é dele que será exigido o valor deixado de ser retido, inclusive com a multa de ofício em 75% desse valor.

Diante desses riscos, a tendência seria as grandes empresas realizarem, também em caso de dúvida, as retenções de valores. Com esse procedimento, aumenta-se ainda mais a sujeição dos prestadores de serviços aos processos de restituição e aos consequentes riscos de que se inviabilize sua atividade econômica - sobretudo as pequenas empresas, carentes que são de fluxo de caixa mais confortável e de poder de negociação.

Conclusão

A antecipação das contribuições previdenciárias pelo substituto tributário do prestador de serviços representa ganho em praticidade no contexto das terceirizações de serviços, mas requer modificações em sua sistemática para atender ao disposto na parte final do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal.

Pela atual sistemática, as antecipações do tributo, por terem sido arbitradas em valores superiores à base de cálculo real, serão objeto de reiterados pedidos de restituição, cujo processamento e deferimento pela autoridade tributária requerem dilatado período de espera, em descompasso com o caráter imediato e preferencial exigido pelo preceito constitucional.

Esse fato somente pode ser observado no decurso do tempo, na aplicação da norma. No exame em abstrato, de fato o artigo 31 da Lei nº 8.212/91 apresentava-se, aparentemente, em conformidade com a Constituição. O STJ, na esteira dos

precedentes que examinaram a antecipação de outros tributos, imaginou que assim o seria; entretanto, o tempo veio a demonstrar que não.

As premissas adotadas mostram-se inverídicas: a restituição não depende de simples cálculo matemático e o valor antecipado não se limita à contribuição patronal do prestador de serviços, mas, no mínimo, ao montante total do tributo. É de se reconhecer, por outro lado, que à época, quando a sistemática ainda era recente, que as decisões do STJ, proferidas no exame em tese, não mereciam maiores críticas. Não havia informações confiáveis sobre a aplicação da norma e suas consequências.

Uma vez constatada a invalidade em concreto dos métodos adotados, propõem-se modificações na sistemática que melhor atendam aos princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva, de forma que os valores dessas antecipações de tributos sejam diferenciados por atividade ou que, mantendo-se a alíquota única pela praticidade que oferece ao sistema, essa alíquota corresponda apenas à contribuição patronal, 20% da remuneração, o que equivaleria a uma alíquota única de 8% sobre o valor dos serviços.

Com efeito, é uma decisão de política tributária, mas que demanda revisões para que melhor atenda a norma constitucional para a antecipação de tributos, parte final do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal.

Do contrário, é possível, no espaço de que dispõe o STF para a interpretação conforme a constituição e diante da comprovação de que a empresa se submete a reiteradas e exageradas retenções, reconhecer a incompatibilidade da adoção da sistemática em questão com a parte final do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal.

Com isso, todos se beneficiam: a administração tributária se desoneraria da pesada estrutura administrativa a que se viu obrigada a erguer para atender aos inúmeros pedidos de compensações e restituições; e os contribuintes, respeitadas suas características pessoais, suportariam as obrigações tributárias no exato limite de sua capacidade contributiva.

THE RESPONSIBILITY OF THE CONTRACTING FIRM BY THE ANTICIPATION OF SOCIAL SECURITY CONTRIBUTION OF THE PROVIDER

ABSTRACT: The contractor of services has responsibility for tax anticipation of social security contributions on the payroll of the hired. This paper aims to demonstrate that the experience through 15 years of operation of Federal Law 9,711/1998 shows improprieties and excesses in the application of this systematic, causing high financial burden, especially for small businesses.

KEYWORDS: Anticipation of social security contributions. Tax refund. Gross income. Payroll.

Referências

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.

BOTTALLO, Eduardo; PORTO NETO, Benedicto. Retenção na Fonte de Contribuições Previdenciárias e Contratos de Construção Civil. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Contribuição previdenciária: retenção sobre remuneração relativa a cessão de mão de obra*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 9-21.

BRASIL. *Código Penal*. Decreto-Lei nº 2.848/1940. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 19 dez. 2013.

_____. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172/1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 19 dez. 2013.

_____. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 19 dez. 2013.

_____. *Lei nº 8.212/1991*. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 19 dez. 2013.

_____. *Lei nº 9.317/1998*. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições das microempresas e das empresas de pequeno porte - Simples e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 19 dez. 2013.

_____. *Lei nº 12.441/2011*. Altera a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), para permitir a constituição de empresa individual de responsabilidade limitada. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 19 dez. 2013.

_____. *Decreto nº 3.048/1999*. Regulamento da Previdência Social. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 19 dez. 2013.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa RFB nº 900/2008*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 19 dez. 2013.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa RFB nº 971/2009*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 19 dez. 2013.

_____. Secretaria da Receita Previdenciária. *Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005*.

_____. Secretaria da Receita Previdenciária. *Sistema de Processo Eletrônico*. Relatório Gerencial, 31/12/2013. Data da consulta: 30/4/2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 614.283/SP*. Julgamento: 11/5/2004. DJU: 31/5/2004.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 603.191/SP*. Julgamento: 1º/8/2011. DJU: 5/9/2011.

CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. Análise da retenção na fonte das contribuições devidas à Seguridade Social sobre a folha de salários. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Contribuição previdenciária: retenção sobre remuneração relativa a cessão de mão de obra*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 45-54.

DIAS, Eduardo Rocha. Empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra e a retenção de percentual do valor da fatura determinada pela Lei nº 9.711/98: aspectos controvertidos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Contribuição previdenciária: retenção sobre remuneração relativa a cessão de mão de obra*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 25-42.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 2. ed. São Paulo: RT, 1971.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

FERREIRA, Richard Edward Dotoli Teixeira. *A sujeição passiva tributária e a retenção de tributos na fonte*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

GOMES, Orlando. *Contratos*. 18. ed. São Paulo: Forense, 2001.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. *A retenção de 11% sobre a mão de obra*. São Paulo: LTr, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. Responsabilidade tributária e retenção na fonte de contribuições ao INSS na locação de mão de obra. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. V. 3. p. 111-117.

MATTOS, Aroldo Gomes de. A retenção de 11% a título de contribuição para a Seguridade Social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 33-44. V. 3.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; PELUSO, Maria Isabel Bueno. Retenção de contribuição previdenciária na fonte. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Contribuição previdenciária: retenção sobre remuneração relativa a cessão de mão de obra*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 89-111.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SOUZA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Retenção da contribuição previdenciária sobre remuneração relativa à cessão de mão de obra. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. V. 3. p. 95-108.

Enviado em 13/1, aprovado em 31/3, aceito em 11/7/2014.

Julio Cesar Vieira Gomes é mestre em Direito Tributário pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro; pós-graduado em Direito Tributário pela Universidade de Brasília e em Ciência Política e Administração Pública pela Escola Nacional de Administração; conselheiro presidente de turma no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil e instrutor da Escola de Administração Fazendária. Faculdade de Direito, Pós-Graduação. Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, Brasil. E-mail: julio2612@gmail.com.